FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

fremsat den 13. marts 2008 [1]

1. Et selskab med hjemsted i Italien modtog tjenesteydelser på søtransportområdet fra udenlandske selskaber, der ikke fakturerede moms. Selskabet antog fejlagtigt, at disse tjenesteydelser var momsfritaget og medtog dem ikke i sit momsregnskab. Selskabet burde i henhold til bestemmelserne om proceduren med »omvendt afgiftspligt« have angivet momsen for disse ydelser som indgående moms, som så skulle have været fratrukket selskabets udgående moms. Dette ville have indebåret to bogføringsmæssige registreringer, der ophævede hinanden, således at der ikke ville være opstået momspligt i forhold til afgiftsmyndigheden.

2. Selskabet opnåede imidlertid det samme resultat ved ikke at opgive eller fratrække indgående moms, men ved at betale fuld udgående moms.

3. Da afgiftsmyndigheden opdagede fejlen, søgte den at inddrive den indgående moms, der ikke var opgivet, med støtte i dens beføjelse efter nationale bestemmelser til at foretage fornyet prøvelse af momsangivelser fra de foregående fire år, men den afviste muligheden for ethvert fradrag, der ikke var ansøgt om i momsangivelsen for det andet år, der efterfulgte året, hvori retten til fradrag opstod, på grundlag af en i national ret fastsat forældelsesfrist.

4. Med det af Commissione Tributaria Provinciale (Genova, Italien) forelagte spørgsmål i den foreliggende præjudicielle sag ønskes det følgelig oplyst, om den situation, der opstår som følge af forskellen mellem disse to perioder, der fører til, at afgiftsmyndigheden opkræver moms, der ikke havde været skyldig, såfremt procedurerne var fulgt korrekt, er forenelig med de fællesskabsretlige bestemmelser om merværdiafgift.

1 — Originalsprog: engelsk.

Relevante fællesskabsbestemmelser

5. Fællesskabsbestemmelserne om merværdiafgift reguleres nu af Rådets direktiv 2006/112/EØF [2], der med virkning fra den 1. januar 2007 ophævede og erstattede de eksisterende bestemmelser, med det formål, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og ordlyd, uden at dette dog principielt medfører materielle ændringer [3].

6. Den foreliggende sag vedrører årene 2000 og 2001, da hovedbestemmelserne var indeholdt i første og sjette direktiv [4]. I det følgende henvises til bestemmelserne i disse direktiver, og for læsbarhedens skyld anvendes nutid, selv om de ikke længere er gældende. Deres indhold og, i vidt omfang, deres ordlyd er uforandret i direktiv 2006/112, og i henvisningerne angives ligeledes de tilsvarende bestemmelser i sidstnævnte.

7. Det fælles merværdiafgiftssystems grundlæggende kendetegn fremgår af første direktivs artikel 2 [5]:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.

[…]«

2 — Direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EUT L 347, s. 1.

3 — Jf. tredje betragtning i præamblen.

4 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12; Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, p. 1, ændret adskillige gange.

5 — Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112.

8. For handlinger foretaget internt i en medlemsstat reguleres fradragsretten i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og stk. 2, litra a) [6]:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

(a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

9. De afgiftspligtige bliver derfor på et hvilket som helst led i leveringskæden fakturerer moms (indgående moms) af deres leverandører og fakturerer deres kunder moms (udgående moms). Derefter betaler de afgiftsmyndigheden beløbet af denne udgående afgift, efter fradrag af den relevante indgående afgift.

10. Dette er imidlertid ikke altid tilfældet.

11. For det første foreskriver sjette direktivs artikel 17, stk. 6 og 7, visse undtagelser fra fradragsretten. I stk. 6 bestemmes, at (mens der under ingen omstændigheder kan fratrækkes moms på udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation) kan medlemsstaterne, indtil Rådet har fastsat, hvilke udgifter der ikke giver ret til fradrag, opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for direktivets ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning. Stk. 7 giver medlemsstater ret til af konjunkturmæssige grunde og med forbehold af en samrådsprocedure helt eller delvist at udelukke alle eller bestemte investeringsgoder eller andre goder fra fradragsordningen eller i stedet at indføre afgifter for goder, som fremstilles af den afgiftspligtige person selv eller af ham er indkøbt i indlandet eller indført dertil, således at disse afgifter ikke overstiger den merværdiafgift, som ved erhvervelse ville blive pålagt tilsvarende goder.

6 — På det pågældende tidspunkt var ordlyden af artikel 17, stk. 2, indeholdt i artikel 28f. Den tilsvarende ordlyd af artikel 17, stk. 1 og 2, er nu indeholdt i artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112.

12. For det andet er visse transaktioner momsfritaget, i hvilket tilfælde aftageren ikke kan fratrække noget, selv om han anvender leveringerne til brug ved sine momspligtige udgående transaktioner.

13. Blandt sådanne undtagne transaktioner er befragtning og udlejning af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som benyttes i forbindelse med handelsvirksomhed [7].

14. For det tredje er det for visse typer af leverancer ikke leverandøren, men aftageren, der er momspligtig. I sådanne tilfælde fratrækker leverandøren den pågældende indgående afgift, men pålægger ikke aftageren udgående afgift. Aftageren skal selv betale moms for transaktionen, men beløbet bliver i henhold til artikel 17, stk. 1 og 2, straks fradragsberettiget, såfremt leveringen anvendes i forbindelse med dennes egne momspligtige udgående transaktioner.

15. I henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b) [8], skal »aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 28b, punkt C […] såfremt vedkommende i indlandet er registreret som afgiftspligtig, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i indladet«, betale afgift på de tjenesteydelser, han modtager [9]. Artikel 28b, punkt C, [10] omfatter »tjenesteydelser i form af transport af goder inden for Fællesskabet«, hvilket i stk. 1 defineres som »enhver transport af goder med afgangssted og ankomststed i to forskellige medlemsstater«, og for hvilke, i henhold til stk. 2, leveringsstedet er afgangsstedet.

16. Hvad angår fradragsretten i sådanne tilfælde bestemmes det i artikel 18, stk. 1, litra d) [11]: »For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person […] når han som aftager eller køber i tilfælde af anvendelse af artikel 21, nr. 1, skal erlægge afgiften, opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat […]«

7 — Artikel 15, stk. 5, sammenholdt med artikel 15, stk. 4, litra a), i sjette direktiv; artikel 148, litra a) og c), i direktiv 2006/112.

8 — I artikel 28g på det pågældende tidspunkt; jf. artikel 196 i direktiv 2006/112.

9 — Denne mekanisme kaldes almindeligvis proceduren med »omvendt afgiftspligt«. I henhold til andre bestemmelser i artikel 21, stk. 1, finder den ligeledes anvendelse på andre typer af vareleverancer eller tjenesteydelser, hvor leverandøren ikke er hjemmehørende i aftagerens medlemsstat (eller i den medlemsstat, hvor leveringen finder sted), uanset om denne er bosat inden for Fællesskabet eller ej.

10 — Jf. artikel 47 og 48 i direktiv 2006/112.

11 — I artikel 28f, stk. 2; artikel 178, litra f), i direktiv 2006/112.

17. I artikel 18, stk. 2 og 3, bestemmes følgende [12]:

»2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[…]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.«

18. Artikel 22 i sjette direktiv [13] indeholder en række vidtfavnende forpligtelser for afgiftspligtige personer, hvoraf alene følgende synes relevante for den foreliggende sag:

»2. a) Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol dermed.

[…]

4. a) Enhver afgiftspligtig person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode. Afgiftsperioden fastsættes af medlemsstaterne til en, to eller tre måneder. Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.

b) Angivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder i givet fald, og såfremt det er nødvendigt for fastlæggelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.

[…]

12 — Artikel 179 og 180 i direktiv 2006/112.

13 — I artikel 28h på det pågældende tidspunkt; jf. artikel 213-271 i direktiv 2006/112.

7. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på, at personer, som i henhold til artikel 21, stk. 1 [a) og] b) betragtes som betalingspligtige i stedet for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet […] opfylder den i nærværende artikel omhandlede forpligtelse til angivelse og betaling.

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Relevante nationale bestemmelser

19. Fællesskabets direktiver om merværdiafgift er implementeret i italiensk ret, primært ved Decreto del Presidente della Repubblica (præsidentielt lovdekret) nr. 633 af 26. oktober 1972 (herefter »DPR 633/72«), med senere ændringer.

20. Dette dekrets artikel 17, stk. 3, første punktum, har følgende ordlyd: »Forpligtelserne vedrørende […] levering af tjenesteydelser i Italien, der foretages af ikke-hjemmehørende personer […], skal opfyldes af købere, der er hjemmehørende i Italien, og som […] benytter tjenesteydelserne som et led i udøvelsen af selvstændig virksomhed, håndværk eller liberale erhverv.«

21. I samme dekrets artikel 19, stk. 1, bestemmes bl.a., at »retten til fradrag af moms vedrørende goder og tjenesteydelser, der er importeret eller erhvervet, opstår i det øjeblik afgiften forfalder og skal udøves senest i forbindelse med indgivelsen af den angivelse, der indgives for det andet år efter det år, hvor fradragsretten opstod, og på de betingelser, der gjaldt på tidspunktet for rettens indtræden«.

22. Artikel 23, stk. 1 og 2, kræver, at den afgiftspligtige person inden 15 dage skal registrere de udstedte fakturaer i et dertil egnet register. Registreringen skal indeholde angivelse af det fortløbende nummer, udstedelsesdato, det afgiftspligtige beløb og det skyldige afgiftsbeløb, der skal angives særskilt for hver enkelt afgiftssats, og leverandørens navn, såfremt der henvises hertil i artikel 17, stk. 3.

23. I henhold til artikel 25, stk. 1, skal den afgiftspligtige person fortløbende nummerere fakturaer, der knytter sig til goder og tjenesteydelser, der er købt eller importeret, herunder dem, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 17, stk. 3, og indføre dem i et dertil egnet register inden den periodiske betaling eller årlige angivelse, hvor retten til fradrag for den tilknyttede afgift udøves.

24. I artikel 54, stk. 4, bestemmes: »Med forbehold for den senere afgiftsansættelse inden for den i artikel 57 fastsatte frist kan afgiftsmyndigheden, når der er grundlag for at antage, at beløb enten helt eller delvist ikke er blevet angivet eller helt eller delvist uberettiget er blevet fradraget, begrænse sig til at ansætte afgiften, det skyldige højere afgiftsbeløb eller det mindre momsfradrag.«

25. Endelig har artikel 57, stk. 1, første punktum, følgende ordlyd: »Fristen for meddelelse af berigtigelser og afgiftsansættelser som nævnt i [artikel 54] udløber den 31. december i det fjerde år efter det år, hvori angivelsen er indgivet.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

26. Ecotrade SpA (herefter »Ecotrade«) er et italiensk selskab, der beskæftiger sig med international handel med granuleret højovnsslagge og andre materialer til brug ved fremstilling af cement. I 2000 og 2001 [14] gennemførte selskabet en række transporter til søs af sådant materiale fra Italien til andre medlemsstater, idet selskabet benyttede sig af rederier, der ikke var hjemmehørende i Italien. Disse rederier fakturerede Ecotrade for deres tjenesteydelser, som de beskrev som enten »befragtning af fartøj« eller »shipping«. Ingen af fakturaerne nævnte moms, og af nogle fremgik det udtrykkeligt, at leveringen af tjenesteydelsen var momsfritaget.

27. Ecotrade antog følgelig, at samtlige disse tjenesteydelser udgjorde befragtning eller udlejning af fartøjer, der var fritaget

14 — Sag C-95/07 vedrører skatteåret 2001, sag C-96/07 vedrører 2000.

for moms i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemførte artikel 15, stk. 5, i sjette direktiv [15]. Selskabet registrerede dem derfor som indkøb i sit regnskab, men inkluderede dem ikke i momsregnskabet eller momsangivelsen.

28. Efter en revision besluttede afgiftsmyndigheden, at shipping-ydelserne rent faktisk udgjorde tjenesteydelser i form af transport af goder inden for Fællesskabet, for hvilke Ecotrade, efter de nationale bestemmelser, der gennemførte sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), og artikel 28b, punkt C, skulle svare moms. Ecotrade accepterer med mindre forbehold denne omklassificering. Der foreligger ingen tegn på unddragelseshensigt eller ond tro.

29. Ecotrade burde således have opgivet moms på shipping-tjenesteydelserne og opført den som indgående afgift. Selskabet ville have været afgiftspligtigt, men ville samtidig have kunnet fratrække momsen fra dets udgående afgift. Overordnet set ville selskabets afgiftsmæssige situation derfor have været uforandret.

30. I december 2004 opkrævede afgiftsmyndigheden, i henhold til artikel 54, stk. 5, og artikel 57, stk. 1, i DPR 633/72 og inden for den i den pågældende bestemmelse fastsatte tidsfrist, betaling af den pågældende moms, der beløb sig til et beløb svarende til ca. 320 000 EUR for de to afgiftsår, tilsyneladende med den sædvanlige sats på 20% på fakturaer med en værdi svarende til ca. 1 600 000 EUR [16]. Myndigheden afviste imidlertid, at Ecotrade kunne fradrage det samme beløb, med den begrundelse at tidsfristen herfor i henhold til artikel 19, stk. 1, i DPR 633/72 var udløbet. Myndigheden pålagde endvidere Ecotrade administrative bøder, der beløb sig til lidt over 360 000 EUR.

31. Ecotrade anfægter denne afvisning samt bøderne ved forelæggende ret, der ønsker følgende spørgsmål besvaret:

»1) Er artikel 17, artikel 21, stk. 1, og artikel 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF […] til hinder for nationale bestemmelser (såsom artikel 19 i DPR nr. 633 […]), der betinger udøvelsen af retten til at fratrække merværdiafgift, der er betalt af en afgiftspligtig person inden for rammerne af dennes erhvervsmæssige virksomhed, af iagttagelse af en tidsfrist

15 — Jf. punkt 13 ovenfor.

16 — Tallene i forelæggelseskendelsen i sag C-95/07 synes at vise, at momssatsen er lidt over 20%. Der gives ingen forklaring herpå, men forskellen synes ikke relevant for løsning af problemet.

(på to år) og sanktionerer manglende iagttagelse med fortabelse af denne ret, navnlig i tilfælde, hvor afgiftspligten vedrørende de pågældende goder eller tjenesteydelser er opstået ved anvendelse af proceduren med omvendt afgiftspligt, og når bestemmelserne indrømmer myndighederne en periode (på fire år i henhold til artikel 57 i DPR nr. 633/72), hvori de kan opkræve moms, der er længere end den periode, der indrømmes en erhvervsdrivende til at gøre sin fradragsret gældende, og denne ret er fortabt, fordi fristen er udløbet?

2) Er artikel 18, stk. 1, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF […] til hinder for nationale bestemmelser — ved at opstille nærmere regler for de »formaliteter«, der er omhandlet i denne bestemmelse i relation til proceduren med omvendt afgiftspligt, der er reguleret i artikel 17, stk. 3, artikel 23 og artikel 25 i DPR nr. 633/72 — der (alene til skade for den afgiftspligtige person) indfører et krav om iagttagelse af en tidsfrist som den, der er fastsat i artikel 19 i DPR nr. 633/72, for udøvelse af fradragsretten i henhold til direktivets artikel 17?«

32. Der er indgivet skriftlige indlæg af Ecotrade, den italienske og cypriotiske regering samt af Kommissionen, der alle, bortset fra den cypriotiske regering, var til stede under retsmødet.

Bedømmelse

Indledende bemærkninger

33. Forelæggelseskendelsen kan fortolkes bredt, således at den først og fremmest rejser det generelle spørgsmål, om en tidsfrist på to år for udøvelsen af fradragsretten er forenelig med de fællesskabsretlige bestemmelser om merværdiafgift, og alene subsidiært om dette er tilfældet i det specifikke tilfælde, hvor proceduren med omvendt afgiftspligt finder anvendelse, og afgiftsmyndighederne råder over en længere frist til at inddrive afgift, der ikke er korrekt angivet.

34. Jeg er imidlertid enig med den italienske regering og Kommissionen i, at det ikke er nødvendigt at fokusere i betydeligt omfang på det generelle spørgsmål, der ikke i sig selv er afgørende for tvisten i hovedsagen. Det væsentlige er, om resultatet af anvendelsen af

de italienske bestemmelser, under omstændigheder som dem, Ecotrade befinder sig i, er foreneligt med fællesskabsretten.

35. Den forelæggende ret har understreget de faktorer, der samlet set fører til dette resultat, nemlig: a) den »2-årige« frist [17] for udøvelse af fradragsretten, b) den »4-årige« frist [18] for afgiftsmyndighedens adgang til at inddrive afgift og c) proceduren med omvendt afgiftspligt, hvorefter en afgiftspligtigs pligt til at betale indgående afgift normalt modsvares eksakt af dennes ret til at fratrække den samme afgift.

36. Selv om følgerne af denne procedure utvivlsomt udgør et centralt moment i den foreliggende sag, er det efter min opfattelse mindst lige så vigtigt at bemærke, at det resultat, som Ecotrade anfægter, ikke blev udløst ved den blotte kombination af disse tre faktorer, men ved en omklassificering af virksomhedens transaktioner fra momsfritagne til momspligtige.

17 — For at formulere det helt præcist, er fristen for indgivelse af angivelsen for det andet år, der følger efter det år, i løbet af hvilket fradragsretten var opstået.

18 — Faktisk udgangen af det fjerde år, der følger det år, i hvilket angivelsen blev indgivet. Ecotrade gjorde under retsmødet gældende, uden at blive modsagt, at perioden regelmæssigt blev forlænget ved en midlertidig lovgivning til fem, seks eller syv år.

37. Selv om den forelæggende ret formelt stiller to spørgsmål vedrørende de italienske bestemmelser i relation til forskellige bestemmelser i sjette direktiv, synes det mere hensigtsmæssigt at behandle de to spørgsmål samlet.

Muligheden for at fastsætte en tidsfrist for udøvelse af fradragsretten

38. Der er intet i de bestemmelser, som den forelæggende ret henviser til i sine spørgsmål — eller andre steder i sjette direktiv — der foreskriver en specifik tidsfrist for fradragsretten eller udtrykkeligt henviser til muligheden for at indføre en sådan tidsfrist i national ret eller det modsatte.

39. Mindst en af disse bestemmelser kan ikke desto mindre anses for stiltiende at tillade, at der fastsættes en tidsfrist: Artikel 18, stk. 1, litra d), henviser til formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat, for udøvelse af fradragsretten. Adgangen til at fastsætte en tidsfrist synes endvidere klart at fremgå af de samlede bestemmelser i artikel 18, stk. 2 og 3. Af den første fremgår, at fradragsretten skal udøves i forhold til beløb, der skyldes for den samme afgiftsperiode som den, hvori fradragsretten opstod, og den sidstnævnte bemyndiger medlemsstaterne til at fastsætte de betingelser, ifølge

hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, når han ikke har overholdt bl.a. denne betingelse. Samlet set medfører disse bestemmelser, at det står en medlemsstat frit for at kræve, at fradragsretten skal udøves inden for den pågældende afgiftsperiode [19], eller at tillade en længere frist.

40. Jeg deler derfor ikke Ecotrades synspunkt om, at fradragsretten er så grundlæggende, at der aldrig kan knyttes en tidsfrist til dens udøvelse. Retten er ganske vist grundlæggende, men henset til retssikkerheden (og den økonomiske sikkerhed) er det ligeledes vigtigt, at afsluttede afgiftssager ikke kan drages i tvivl på ubestemt tid.

41. Hvis sjette direktiv således giver en medlemsstat ret til at foreskrive, at fradragsretten skal udøves i den afgiftsperiode, hvori den opstod, opstår der ikke spørgsmål om, hvorvidt en længere periode, såsom den to-årige periode, der tillades efter den italienske lovgivning, generelt set er urimelig restriktiv.

19 — Med forbehold for kravene om ækvivalens og effektivitet — jf. punkt 42 nedenfor.

42. Det skal erindres, at en sådan tidsfrist (der på mange måder er sammenlignelig med den, der gælder for sagsanlæg med krav om tilbagebetaling af nationale afgifter, opkrævet i strid med fællesskabsretten) under alle omstændigheder skal være i overensstemmelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet [20]. Fristen må således ikke være mindre gunstig end frister, der finder anvendelse på tilsvarende interne forhold [21], og de må heller ikke gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden. De for Domstolen fremførte argumenter i den foreliggende sag har ikke indeholdt en sammenligning med nogen som helst tidsfrist, der gælder for lignende interne forhold, og der har heller ikke været fremført argumenter om, at en tidsfrist på to år generelt set — i modsætning til under specifikke omstændigheder — gør udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

Afgiftsmyndighedens mulighed for at foretage en ny afgiftsansættelse efter udløbet af en sådan tidsfrist

Almindelige betragtninger

43. Det synes ubestridt, at afgiftsmyndigheden skal råde over en vis periode til at

20 — Sammenlign f.eks. med dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 34ff.

21 — Efter min opfattelse er Kommissionen på vildspor, når den påstår (hvis jeg har forstået det korrekt), at ækvivalensprincippet finder anvendelse i forbindelse med en sammenligning af de frister, der gælder for de afgiftspligtige personer og afgiftsmyndigheden.

undersøge afgiftspligtige personers momsangivelser og i givet fald foretage en ny afgiftsansættelse, og at denne periode af hensyn til retssikkerheden skal tidsbegrænses.

44. Der kan heller ikke gøres indvendinger imod, at den periode, som indrømmes afgiftsmyndigheden til kontrol og fornyet prøvelse, bør være længere end den frist, inden for hvilken den afgiftspligtige skal indgive sin endelige angivelse af dennes skyld og krav om fradrag. Så længe denne angivelse ikke er indgivet, kan den ikke kontrolleres [22].

45. Når det ved en sådan kontrol opdages, at der foreligger momspligt, der ikke er opgivet, skal og bør der rettes krav om betaling og det modsvarende beløb inddrives.

46. Den omstændighed, at der opstår et afgiftskrav, påvirker heller ikke en eksisterende ret til at fradrage indgående afgift, der er uafhængig af det pågældende afgiftskrav. Om den afgiftspligtige person har udøvet en sådan ret eller ej inden for de gældende nationale tidsfrister, har intet at gøre med en fornyet prøvelse af dennes pligt til at erlægge udgående skat.

22 — Sammenhold med dom af 19.11.1998, sag C-85/97, SFI, Sml. I, s. 7447, præmis 32.

Under forhold som de i denne sag foreliggende

47. Dette er imidlertid ikke tilfældet, hvis kontrollen afdækker en momspligt, som ikke er angivet, og som, såfremt den havde været korrekt angivet, ville have medført en dertil knyttet fradragsret, hvorimod der uden en sådan pligt ikke kunne foreligge nogen fradragsret. I sådanne tilfælde kan den manglende udøvelse af fradragsretten ikke adskilles fra den manglende angivelse af den afgiftspligt, som myndighederne nu forsøger at gøre gældende [23].

48. Når fradrag og momspligt er to sider af samme sag, må enhver fornyet prøvelse fra afgiftsmyndighedernes side logisk set tage hensyn til begge. At håndhæve momspligten uden at tillade den medfølgende fradragsret vil endvidere være helt i strid med neutralitetsprincippet, der er grundlæggende for hele momssystemet.

49. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, tilsigter fradragsordningen helt

23 — I den foreliggende sag befinder Ecotrade sig i en sådan situation på grund af proceduren med omvendt afgiftspligt, men en lignende situation kunne opstå, hvis en afgiftspligtig opgiver sine udgående leverancer som fritaget (selv om de faktisk var afgiftspligtige) og derfor ikke havde været i stand til at fratrække nogen indgående afgift på varer eller tjenesteydelser, der blev anvendt i forbindelse med disse leveringer.

at frigøre den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Systemet sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig [24].

50. I modsætning hertil ville en anvendelse af de italienske regler på den af afgiftsmyndigheden i den foreliggende sag ønskede måde erstatte den (skønt på et ukorrekt grundlag) opnåede afgiftsneutralitet med en væsentlig byrde, som den erhvervsdrivende i princippet skulle frigøres for, og medføre, at det samlede afgiftsbeløb ville overstige det beløb, der skulle have været opkrævet.

Eventuelle begrundelser for at inddrive afgift, der ikke er angivet, samtidig med at den dertil knyttede fradragsret afvises

51. Spørgsmålet er herefter, om der, med støtte i fællesskabsbestemmelser, ikke desto mindre er grundlag for at fravige det grundlæggende krav om neutralitet. Den forelæggende ret henviser i sine spørgsmål til sjette direktivs artikel 17, artikel 18, stk. 1, litra d), artikel 21, stk. 1, og artikel 22 [25]. Blandt disse er artikel 17, stk. 6, og artikel 7, artikel 18, stk. 1, litra d), og artikel 22, stk. 7 og 8, allerede nævnt flere gange under retsforhandlingerne som værende i stand til at begrunde en anvendelse af de italienske bestemmelser på den af afgiftsmyndigheden ønskede måde.

52. Hvad angår artikel 17, stk. 6 og 7, er spørgsmålet i den foreliggende sag imidlertid ikke, som den cypriotiske regering med rette bemærker, *udelukkelse* af den pågældende afgift fra fradrags*retten,* men en *begrænsning* af *udøvelsen* af denne ret under visse omstændigheder. En sådan begrænsning er ikke omfattet af anvendelsesområdet for artikel 17, stk. 6 eller 7, der vedrører den fuldstændige udelukkelse af visse former for indgående afgift.

53. Blandt de andre nævnte bestemmelser bemyndiger artikel 18, stk. 1, litra d), medlemsstaterne til at fastlægge formaliteter vedrørende udøvelse af fradragsretten; artikel 22, stk. 7, kræver, at de træffer foranstaltninger for at sikre, at erhvervsdrivende, der skal betale indgående afgift i henhold til proceduren med omvendt afgiftspligt,

24 — Jf. senest dom af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22.

25 — Jf. punkt 8, 11 og 15-18 ovenfor.

opfylder deres pligt til angivelse og betaling; og artikel 22, stk. 8, bemyndiger dem til at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå unddragelse.

54. Den italienske og cypriotiske regering har gjort gældende, at disse bestemmelser kan begrunde, at de italienske bestemmelser anvendes således som afgiftsmyndighederne i den foreliggende sag ønsker, navnlig for så vidt som det kan fremme en korrekt, rettidig og præcis momsangivelse og hindre unddragelse og svig.

55. Jeg er ikke enig heri. Mens de pågældende bestemmelser ganske vist tillader, at der foreskrives formaliteter og bøder i tilfælde af manglende overholdelse af disse (det skal erindres, at Ecotrade i den foreliggende sag blev pålagt store bøder, skønt den forelæggende ret ikke rejser spørgsmål om disses forenelighed med fællesskabsretten), begrunder de ikke, at selve momssystemet fordrejes.

Collée-dommen

56. I den sammenhæng forekommer det hensigtsmæssigt at nævne Domstolens nylige afgørelse i Collée-sagen [26]. Da den pågældende afgørelse har flere lighedspunkter med den foreliggende sag, vil jeg give en udførlig gennemgang heraf.

57. En bilforhandler havde kun krav på provision ved salg til kunder i dennes område. For at få provision ved salg til kunder i en anden medlemsstat ansatte han en mellemmand til proforma at opkøbe og videresælge køretøjer. Han angav moms på fakturaerne til denne mellemmand, der forsøgte at fratrække den. Afgiftsmyndigheden afviste fradraget, da transaktionen var fiktiv. Bilforhandleren tilpassede dernæst sit regnskab, således at det afspejlede den reelle situation. Afgiftsmyndigheden forhøjede beløbet for hans momspligtige transaktioner med salgsprisen for bilerne, men afslog fritagelse (med fradrag af indgående afgift, som det normalt var tilfældet med leveringer inden for Fællesskabet) med den begrundelse, at Collées regnskab ikke var foretaget løbende og umiddelbart efter de pågældende transaktioner, i overensstemmelse med regler fastsat i national retspraksis [27].

58. Domstolen udtalte, at ved at fritage leverancer inden for Fællesskabet for moms i

26 — Dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Sml. I, s. 7861.
27 — Jf. dommens præmis 12-18.

den medlemsstat, hvorfra goderne forsendes, med en (omvendt) beskatning af den tilsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvortil goderne forsendes, er det muligt at undgå dobbeltbeskatning og tilsidesættelse af den afgiftsmæssige neutralitet [28].

59. Sjette direktivs artikel 22 fastsætter formelle krav hvad angår regnskabet, faktureringen, momsangivelsen og oversigten, og artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte andre forpligtelser, som skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå unddragelse. Sådanne foranstaltninger må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anfægte princippet om momsens neutralitet [29].

60. En national foranstaltning, som gør retten til momsfritagelse betinget af formelle krav uden hensyntagen til, om de materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften [30].

61. Afgiftspåligningen af transaktioner skal foretages på grundlag af disses objektive kendetegn. Hvis en levering opfylder betingelserne for momsfritagelse, skal der ikke betales moms [31].

62. I hovedsagen, eftersom det er ubestridt, at der har fundet en levering sted inden for Fællesskabet, følger det af den afgiftsmæssige neutralitet, at der skal indrømmes fritagelse, hvis de materielle betingelser herfor var opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Den eneste undtagelse ville være, hvis tilsidesættelsen af visse formelle betingelser havde udelukket fremskaffelsen af et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt [32].

63. Det er vigtigt, at de afgiftspligtige har mulighed for i deres regnskab at tage hensyn til ændringer i klassifikationen af en levering inden for Fællesskabet, som er foretaget efter transaktionens udførelse. Såfremt der foretages en efterfølgende berigtigelse af regnskabet, må det derfor anerkendes, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, forudsat at de objektive kriterier er opfyldt [33].

28 — Præmis 21-23 (der henviser til dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16; af 12.1. 2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 54, af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 49, og af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 22).

29 — Præmis 25 og 26 (der henviser til dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 29, dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax, Sml. I, s. 1609, præmis 92).

30 — Præmis 29.

31 — Præmis 30 (der henviser til Optigen-dommen, præmis 44, og dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 41, og Transport Service-dommen, præmis 18 og 19).

32 — Præmis 31.

33 — Præmis 33.

64. Hvorvidt det er relevant, at den afgiftspligtige i første omgang skjulte, at der var tale om en levering inden for Fællesskabet, og hvorvidt fritagelsen kan betinges af dennes gode tro, afhænger af, om den pågældende medlemsstat mister skatte- og afgiftsindtægter. For at sikre momsneutraliteten skal medlemsstaterne give mulighed for berigtigelse af enhver urigtig faktureret afgift, når udstederen af fakturaen dokumenterer sin gode tro. Såfremt den pågældende rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det dog af neutralitetsprincippet, at den urigtigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at berigtigelsen gøres betinget af, at han har været i god tro. Det samme gælder berigtigelsen af regnskabet med det formål at få momsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet [34].

65. At der ikke er opkrævet moms på en levering inden for Fællesskabet, som i første omgang med urette var betegnet som en intern levering, hvoraf der i princippet skal opkræves moms, kan ikke anses for et tab af skatte- og afgiftsindtægter. Indtægten tilkommer den medlemsstat, hvori det endelige forbrug finder sted [35].

66. Endelig er fællesskabsretten ikke til hinder for, at medlemsstater under visse omstændigheder betragter camouflering af en transaktion inden for Fællesskabet som et forsøg på momssvig og anvender de sanktioner, der er fastsat i national ret. Sådanne sanktioner skal dog altid stå i rimeligt forhold til misbrugets grovhed [36].

Anvendelse på den foreliggende sag

67. Efter min opfattelse kan Domstolens argumentation i Collée-dommen uden videre overføres på den foreliggende sag på følgende måde.

68. Proceduren med omvendt afgiftspligt søger at undgå dobbelt beskatning og sikre skattemæssig neutralitet. Foranstaltningerne i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), eller artikel 22, stk. 7 eller 8, må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at

34 — Præmis 34 og 35 (der henviser til dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel, præmis 60 og 63, og dom af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 — C-80/02, Karageorgou, Sml. I, s. 13295, præmis 50). Den åbenlyse forskel mellem de to udtalelser om nødvendigheden af god tro skyldes, at Domstolen i dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel fandt, at den betingelse om god tro, der var nævnt i dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. I, s. 4227, ikke var væsentlig (jf. dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel, navnlig præmis 50-58).

35 — Præmis 37.

36 — Præmis 40 (der henviser til dommen i Schmeink & Cofreth-sagen, præmis 62).

nå de tilstræbte mål eller anfægte neutraliteten. En foranstaltning, som gør fradragsretten betinget af formelle krav, uanset om de materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal foretages på grundlag af deres objektive kendetegn. Hvis en transaktion opfylder betingelserne for fritagelse, kan der fratrækkes moms. Såfremt det klart og tydeligt fremgår, at en afgiftspligt i henhold til proceduren med omvendt afgiftspligt medfører en fradragsret, følger det af den afgiftsmæssige neutralitet, at der skal indrømmes fradrag, hvis de materielle betingelser herfor var opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke har opfyldt visse formelle betingelser. Det er vigtigt, at de afgiftspligtige har mulighed for i deres regnskab at tage hensyn til ændringer i klassifikationen af en levering. Såfremt der foretages en efterfølgende berigtigelse af regnskabet, må leveringens egentlige karakter derfor anerkendes, forudsat at de objektive kriterier er opfyldt. Såfremt der ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter, følger det af neutralitetsprincippet, at den urigtigt fakturerede afgift skal kunne berigtiges. En sådan risiko foreligger ikke, når afgiftspligten og fradragsretten udligner hinanden. Der kan ikke desto mindre pålægges passende og forholdsmæssige sanktioner ved undladelse af at opgive transaktioner korrekt.

Forslag til afgørelse

69. I lyset af samtlige de foregående betragtninger foreslår jeg, at de spørgsmål, der er blevet forelagt Domstolen af Commissione Tributaria Provinciale di Genova, besvares således:

»1) Bestemmelserne i Fællesskabets momsdirektiver er ikke til hinder for, at der i national ret foreskrives en tidsfrist for udøvelsen af en afgiftspligtig persons ret til

at fradrage indgående afgift på de goder og tjenesteydelser, som denne anvender i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, forudsat at den pågældende frist ikke er mindre gunstig end dem, er anvendes for tilsvarende interne forhold, og at den ikke gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve denne ret.

2) Bestemmelserne i Fællesskabets momsdirektiver er ikke til hinder for, at en afgiftsmyndighed kontrollerer afgiftspligtige personers momsangivelser, selv efter udløbet af en sådan foreskrevet tidsfrist, og inddriver en forfalden skyldig afgift.

3) I en situation, hvor det ved en sådan kontrol opdages, at der foreligger en momspligt, som ikke er angivet, og som, såfremt den havde været korrekt angivet, ville have udløst en dertil knyttet fradragsret, må der ikke ske opkrævning uden at tage hensyn til fradragsretten.«